

# 初论市场经济条件下的税收优惠

胡笑辉

众所周知,税收优惠就是税收制度中偏离了税收标准条款的税收特殊条款所规定的内容,其实质是国家通过放弃一部分税收收入来实现特定的调节目标。为有效发挥税收优惠在我国市场经济条件下的应有作用,迫切需要我们对税收优惠问题作全面而深入的研究。本文拟对此作初步探讨。

## 一、税收优惠的原则

我们知道,发展市场经济要使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。这决定了在市场经济条件下不仅要充分发挥市场机制的作用,而且必须更加重视国家对经济的宏观调控。国家对经济的宏观调控归根到底是要弥补市场机制的缺陷。税收既是国家取得财政收入的一种重要手段,又是国家所掌握的一种重要宏观调控工具。税收优惠作为对税收聚财的一种偏离,其运用目标就是要对宏观经济进行调控。为了更好地发挥市场经济条件下税收优惠的调控作用,笔者认为必须遵循四项原则。①适度原则。主要包括两层含义:其一,由于在一定的社会经济条件和税收体系下,税收优惠与税收收入是一种互为消长的关系,税收优惠越多,税收收入就会越少,因而税收优惠的提供必须受税收收入目标的限制,受国家财政状况的限制。也就是说,税收优惠的数额有一个适度的问题,税收优惠必须根据国家财政状况适度提供。其二,就税收优惠的提供范围来讲,由于税收优惠并不是万能的,因而它必须在可有效实施的范围内提供。税收优惠过滥往往达不到预期的调节目标,破坏市场机制的正常运行。②有效原则。税收优惠的提供是以国家放弃一部分应收的税收收入为代价的,在特别强调效益观念的市场经济条件下税收优惠必须遵循有效原则,税收优惠的有效既表现在微观层次上,又表现在宏观层次上。在微观层次上,有效的税收优惠能通过增加纳税人的可支配收入而对其经济行为施加影响。在宏观层次上,有效的税收优惠能促进产业结构、地区结构等国民经济结构的合理化以及社会的稳定。③政策依据原则。税收优惠的政策依据随不同时期政治经济条件的变化而变化,既有关于产业结构调整、升级等方面的政策,又有贯彻某项社会目标方面的政策。④法制原则。税收优惠直接涉及纳税人的经济利益,对于调节经济结构具有明显作用,但这必须建立在依法治税的基础之上。

税收优惠的原则紧密相关,共同构成了一个有机联系的整体。有效性是税收优惠的最终目标,有效原则也就构成了适度原则、政策原则以及法制原则的目标。后三原则是有效原则的保证,只有适度地依法按国家政策提供税收优惠,才能确保税收优惠产生正的社会经济效益。

## 二、税收优惠形式的比较选择

税收优惠是税收杠杆发挥作用的一个重要方面,但税收优惠对经济的调控作用必须通过一些具体形式来实现,而且不同税收优惠形式的作用范围与作用效果也是各不相同的。

(一)税收优惠的主要形式。有:①税收减免。减税免税是最普遍的税收优惠形式,它通过对应征税额的少征或免征来直接增加纳税人的税后收入,以达到一定的社会经济目标。优惠税率是税收减免的具体运用,即对合乎规定的纳税人给以较一般税率为低的税率。②优惠退税。

通过将一部分税款退还给纳税人而直接减轻纳税人的税收负担。它一般又有出口退税和再投资退税两种具体形式。出口退税是一种鼓励出口措施。世界各国鼓励出口的退税措施主要有两种：一种是退还进口税，即在纳税人用进口原料或半成品加工为成品出口时退还已纳的进口关税、增值税等流转税。另一种是在产品出口时退还已纳的国内税收，如增值税、消费税等流转税。再投资退税是鼓励纳税人将税后利润用于再投资的一种措施，它一般是在再投资超过一定期限时退还再投资部分已纳所得税一定比例的税款。③亏损结转。允许企业以某一年度的亏损去抵消以前或以后若干年度的盈余。④加速折旧。使最初几年的固定资产折旧额大于实际发生额，从而成本增大，净所得减少，所得税负担相应减轻。加速折旧使纳税人在最初几年无偿地占用了一笔税款，虽在以后年度要逐年返还，但得到了免付利息的好处。⑤延期纳税。是允许纳税人延期支付当年的应纳税款，相当于获得一笔无息贷款。⑥税收还贷。有以税还贷和税前还贷两种形式。以税还贷是指纳税人直接用税收归还贷款。税前还款则是指纳税人用缴纳所得税前的利润归还贷款。⑦投资抵免。是在应征所得税额中按投资额的一定比例减征一部分税款。

(二)税收优惠形式的比较和选择。比较前述七种税收优惠形式，我们认为：第一，不同的税收优惠形式有着不同的适用税种范围。如税收减免(含优惠税率)、税收还贷等既适用于流转税，也适用于所得税。而出口退税仅适用于流转税。再投资退税、亏损结转、延期纳税、投资抵免等则仅适用于所得税。加速折旧的着眼点在于企业的折旧成本，但最终影响着所得税的大小，因而加速折旧也是适用于所得税。第二，不同的税收优惠形式在调节作用与效果上各有侧重。如税收减免就可用于各种调节目标，既可用于调节产业结构，又可用于贯彻社会政策。优惠税率给特定纳税人以一定时期少纳一定比例税款的优惠，能增强投资者的信心。它作为一种最为明显的税收优惠形式、适用范围最广。出口退税则是一种重要的鼓励出口措施，它使商品以不含税价格出口，增加出口商品的竞争力，促进对外贸易的发展。而再投资退税是鼓励再投资的有效措施，尤其是对于促进外国资本在本国的稳定增长具有重要意义。亏损结转对扶持新办企业的发展意义重大，可以减少投资风险，对盈余无常的纳税人尤其具有鼓励作用。加速折旧则能够有效地鼓励固定资产的更新，提高企业的技术装备水平。延期纳税对扶持有暂时纳税困难的纳税人具有重要意义，在给予优惠时也给予压力。而税收还贷在解决纳税人资金不足，促进技术进步上有一定作用。投资抵免的优惠程度则因投资额大小而不同，有鼓励扩大投资规模的作用。第三，不同的税收优惠形式也有各自的局限性。例如，税收减免对于外国投资者来说，如果其居住国没有采用税收饶让制度，则减免税款的好处并不能真正落到投资者身上。而出口退税只能用于鼓励产品出口，且在流转税制度没有全面推行增值税时，是难以做到彻底退税的。亏损结转则以纳税人发生亏损为前提，如果纳税人没有亏损，是不能享受到任何优惠的。税收还贷的运用范围必须严格限制，它只能用于支持极少数设备陈旧、技术落后的产业或部门，以确保税收收入，避免投资规模的盲目扩大。

从以上对各种税收优惠形式的比较可知，在市场经济条件下，为了有效地运用税收优惠，以适应千变万化的经济生活，我国在选择税收优惠的具体形式时必须注意三个问题。首先，必须针对不同的税种选用相应的税收优惠形式。即对于所得税只能选用适用于这一税种的税收优惠形式，如税收减免、加速折旧、亏损结转等；对于流转税也只能选用相适用的税收优惠形式，如出口退税、税收还贷等。其次，在税收体系中必须多种税收优惠形式并用，充分发挥各种税收优惠形式的特殊调节作用，以取得税收优惠的整体优势。如果税收优惠形式过于单一，则会导致将特定的税收优惠形式运用于其不适用的范围中，从而不但发挥不了应有的调节作用，

还会使得政府调节目标落空,干扰市场机制的有效运行。最后,必须针对具体的政策目标选用一种或几种最能达到该目标的税收优惠形式。如为了鼓励纳税人采用先进的技术设备,促进技术密集型产业的发展,可采用加速折旧,税收减免等作为达到该目标的税收优惠形式。为了达到某些社会政策方面的目标,对那些因经营管理不善而暂时纳税有困难的纳税人,可采用延期纳税这一税收优惠形式。

### 三、税收优惠体系的构建

在市场经济条件下,要有效地运用税收优惠,还必须构建以企业所得税优惠为主体的税收优惠体系,以确保市场机制的有效运行和国家宏观调控目标的实现。

#### (一)税收优惠与税收中性原则。

税收中性原则是西方税收学说中所倡导的税收原则之一。该原则包括两个方面的内容,一是国家征税使社会所付出的代价应以征税数额为限,除此之外,不能让纳税人或社会遭受其他经济利益损失或额外负担。二是国家征税应该避免对市场经济运行产生不良影响。

我国经济体制改革的目标是要建立社会主义市场经济体制,从而使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。因此,在我国市场经济条件下税收中性原则有其现实指导意义。如何做到既有效发挥税收的经济杠杆作用,又使这种作用保持在合理的范围内从而不干扰市场机制的有效运行,将成为衡量税收的经济杠杆作用是否得到正确、有效发挥的首要标准。税收优惠作为税收杠杆的一种调节方式,在贯彻国家政策实现国家宏观调控目标的同时,也应遵循税收中性原则,尽量避免对市场机制的干扰或扭曲,确保市场机制在资源配置中的基础性作用。这对我国在市场经济条件下运用税收优惠提出了更高的要求,增加了实施税收优惠调节的难度。

必须指出的是,有人认为发展市场经济必须大量削减乃至全部取消税收优惠,以确保税收中性。这种观点值得商榷。首先,税收中性并不意味着取消税收的经济杠杆作用。相反,由于市场失灵的客观存在,单靠市场并不能保证社会资源的最优配置,这就要求国家运用包括税收在内的各种宏观调控手段弥补市场机制的缺陷。因此,税收中性与税收经济杠杆作用并不是相互排斥的。其次,税收优惠是有效发挥税收调节作用的一个重要方面。税收优惠是税收制度不可缺少的要素,它适应复杂多变的经济生活的要求,体现税收灵活调节社会经济生活的特点,直接关系到税收调节作用能否充分发挥。因此,在市场经济条件下税收优惠与税收中性并不是对立的,强调税收中性并不意味着取消税收优惠,只不过在税收优惠的运用过程中必须充分考虑税收中性的要求。这可以说就是我国在市场经济条件下构建税收优惠体系所应遵循的指导思想。

#### (二)构建适应发展市场经济要求的以企业所得税优惠为主体的税收优惠体系。

1. 为什么要以企业所得税优惠为主体?在市场经济条件下,商品将主要采用市场自由价格,这决定了流转税具有易于转嫁的特点,生产者或销售商往往可以将商品中所包含的流转税转嫁出去,流转税优惠的承受人与受益人往往不一致,其调节效果与政策目标往往有较大的差别。因此,流转税的结构调节功能应该弱化,而应主要发挥其聚财功能。同时,由于流转税与价格密切相关,对流转税过多地运用税收优惠会妨碍价格机制的正常运行,影响市场机制对资源配置的基础性作用。所得税是对纳税人所得的直接课征,其税款一般由纳税人负担,对所得税运用税收优惠可以直接减轻纳税人的税收负担,从而有效地诱使其微观经济活动符合国家宏观政策要求。因此,我国构建市场经济条件下的税收优惠体系应在弱化流转税优惠的同时,相应强化所得税优惠。由于在我国现阶段仍然只能以企业所得税作为所得税制的主导性税种,因

而税收优惠体系将以企业所得税优惠为主体。

2. 企业所得税优惠的主要内容。根据我国经济发展的实际情况,以企业所得税优惠为主体的税收优惠体系应以促进产业结构优化和地区经济协调发展为主要内容。

产业优惠以贯彻国家产业政策为目标,在我国现阶段,产业优惠应以扶持基础产业和高新技术产业为目标,确保实现产业结构的合理化和高级化。农业、交通、通讯、基础设施等基础产业发展的严重滞后已成为制约我国经济发展的重要因素,税收优惠应成为引导社会资源和外国资本向其投入的有力手段,我国应灵活运用各种税收优惠形式,形成有效的产业优惠体系。而高新技术产业则是促使我国产业结构升级的重要力量,税收优惠在促进这一产业的优先发展上也应发挥重要作用。

改革开放以来,税收优惠在我国促进地区经济发展方面起了重要作用,优惠的税收政策是促使经济特区和沿海开放城市等地区先富起来的一个重要因素。但随着全方位开放局面的形成,梯度推进的税收优惠体系已不适应地区经济协调发展的要求。为了促进各地区经济的协调发展,企业所得税应改变以前优惠过滥的状况,将优惠的重点放在继续促进经济特区的发展以及鼓励落后地区的发展上,而对其他地区则不宜采用普遍性的税收优惠,只宜对其符合产业政策要求的产业提供优惠。这样的地区优惠格局至少具有以下优点:一是可以防止税收优惠过滥导致的不良后果,如税制复杂,税收对市场机制有效运行的干扰等。二是可以促进经济特区向深度发展,继续发挥其在改革开放中的“窗口”和“试验场”作用。三是可以更好地体现产业政策的要求。四是可以促使共同富裕目标的实现。

3. 税收优惠的单独立法。在市场经济条件下,税收优惠的立法也已成为构建税收优惠体系的一个重要内容。我国现行税收优惠立法是内含在各税种的立法之中的,而没有形成单独的税收优惠立法。这对于主体优惠来讲无疑是不可取的。这种做法使灵活性较大的税收优惠包含在相对稳定的税法中,实际上不利于保持税法的相对稳定,因而迫切需要制定单独的税收主体优惠法规,使税收优惠从税法中独立出来。需要指出的是,制定单独的税收主体优惠法规有利于我国统一内外企业所得税法。在今后相当长的时期内,为了适应改革开放的需要,我国有必要对外资企业提供比内资企业更优惠的税收待遇,而在市场经济条件下按照促进平等竞争和统一税制的要求我国制定统一的企业所得税法又势在必行。税收优惠法规的单独化正是解决统一内外企业所得税法与对外资企业提供更为优惠的税收优惠矛盾的一个重要措施。

4. 税收优惠管理——建立我国税式支出制度。由于税收优惠具有政策性强的特点,而且它在发挥调节经济作用的同时意味着放弃一部分税收收入,因而为了提高运用税收优惠的效益,我国必须建立税式支出制度,以强化税收优惠管理。

税式支出是西方国家 20 多年来形成并正在发展的一种新的税收管理理论。所谓税式支出是指政府为了某种目的或出于某种原因,通过减少纳税人的纳税义务,把原属于国家财政上的利益无偿地让渡给某些纳税人。因此,税式支出即是以提供税收优惠的途径将一部分税收收入留给纳税人。税式支出理论的核心在于将税收优惠看作一种特殊形式的支出,并要求通过税式支出预算对其加强管理,考核其效益。

建立我国税式支出制度关键是要将税式支出纳入预算管理。通过编制税式支出预算,将每年因提供税收优惠而直接减少的税收收入进行总量控制的结构优化,以考核税收优惠的实际效果,使税收优惠管理法制化、规范化和科学化。

(作者工作单位:厦门大学财金系税收教研室) 责任编辑:陈令淑